



La satisfaction des utilisateurs du contrôle de gestion et leur performance managériale

Armelle Godener, Marianela Fornerino, Daniel Ray

► To cite this version:

Armelle Godener, Marianela Fornerino, Daniel Ray. La satisfaction des utilisateurs du contrôle de gestion et leur performance managériale. LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE, May 2008, France. pp.CD Rom. halshs-00525349

HAL Id: halshs-00525349

<https://shs.hal.science/halshs-00525349>

Submitted on 11 Oct 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

La satisfaction des utilisateurs du contrôle de gestion et leur performance managériale

Armelle GODENER, Marianela FORNERINO et Daniel RAY

armelle.godener@grenoble-em.com

marianela.fornerino@grenoble-em.com

daniel.ray@grenoble-em.com

Enseignants-chercheurs à Grenoble Ecole de Management,

12 rue Pierre-Sémard, BP127, 38003 Grenoble Cedex 1

Résumé

L'objectif de cet article consiste, en premier lieu, à montrer que la « satisfaction des managers non opportunistes vis-à-vis du contrôle de gestion » est une variable explicative de la performance managériale. L'objectif est, en second lieu, de déterminer les leviers sur lesquels les contrôleurs de gestion peuvent agir pour maximiser cette satisfaction. A partir d'une enquête par questionnaire passée auprès de managers en contact avec un service de contrôle de gestion (185 réponses exploitables), le modèle proposé a été testé au moyen d'un modèle d'équations structurelles. Les résultats obtenus valident le modèle proposé, et ouvrent, de ce fait, des pistes de recherches prometteuses. Au-delà de l'enrichissement possible des modèles comportementalistes du contrôle de gestion, cette recherche permet aussi aux contrôleurs de gestion de mieux connaître les qualités du processus de contrôle de gestion à rechercher pour optimiser la performance managériale.

First, this paper aims at demonstrating that the “non opportunistic managers’ satisfaction towards management control” explains managerial performance. Second, it aims at determining some control levels that management accountants may work on to optimize this satisfaction. To test the model, data was collected through a questionnaire filled in by 185 managers of different companies; the structural equations methodology has been used. Results validate the model and open interesting research possibilities, notably for behavioural models in management control. Besides, this research helps management accountants to better know qualities of the management control process that optimise managerial performance.

Introduction

Selon les auteurs, le contrôle de gestion est considéré comme un processus d'aide à la décision stratégique (Simons, 1990 ; Wegmann, 2000), comme un processus favorisant la mise en œuvre de la stratégie, le développement de la coordination ou de la convergence des buts (Anthony, 1965 ; Fiol, 1991 ; Lorino, 1995, p.195), l'apprentissage organisationnel (Simons, 1990 ; Bouquin, 2000) ou encore la conduite du changement (Simons, 1990) au travers de l'aide à la décision qu'il procure aux acteurs (Bouquin, 2003). C'est ainsi à la fois un processus d'aide à la décision et un processus de mise sous tension. Sa performance apparaît ainsi comme une variable déterminante de la réalisation des objectifs de l'entreprise, et par voie de conséquence, de la performance globale de cette dernière.

Les modèles comportementalistes en contrôle de gestion cherchent à appréhender les conditions de la performance de ce processus, i.e. de son degré effectif de contribution à la réalisation des objectifs organisationnels, puisqu'ils visent à étudier les conditions de son efficacité en mettant en évidence les relations qui lient les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion ou les comportements qu'ils favorisent à la performance managériale ou à celle de la firme. Pour autant, la variable « performance du contrôle de gestion » n'apparaît pas explicitement dans les modèles travaillés. De même, les recherches focalisées sur les conditions de mise en œuvre des outils du contrôle de gestion étudient les apports potentiels de ces outils à l'entreprise ou leurs difficultés de mise en œuvre, mais ne vont pas jusqu'à mesurer l'impact de leur adoption sur la qualité et la performance du contrôle de gestion ; également, les recherches sur les facteurs contingents du contrôle de gestion ignorent la performance des systèmes ainsi observés.

L'objectif de cet article est, d'une part, de montrer en quoi la variable Performance du contrôle de gestion est intéressante et de donner aux chercheurs un moyen de l'appréhender et de tester empiriquement son rôle d'antécédent de la performance managériale. D'autre part, l'objectif est de préciser, toujours empiriquement, les leviers sur lesquels les contrôleurs de gestion peuvent agir pour maximiser cette performance. Dans une première partie, nous faisons appel à la littérature du contrôle de gestion, ainsi qu'à celle de la satisfaction et du marketing du service pour progressivement poser nos hypothèses. Nous explicitons alors dans une deuxième partie les choix méthodologiques relatifs à notre étude terrain ainsi que les résultats obtenus. La troisième partie est consacrée à la discussion des relations mises en évidence. Nous concluons alors sur les implications académiques et managériales de notre recherche ainsi que sur ses limites.

1. Les tenants et aboutissants de la variable « performance perçue du contrôle de gestion »

Cette partie a pour objectif d'explicitier nos hypothèses et leurs raisons d'être. Nous mettons d'abord en évidence en quoi le lien entre la « performance du contrôle de gestion » et celle de l'entreprise gagnerait à être explicitement étudié (§1.1). Nous nous appuyons alors d'une part sur les acquis de la recherche en marketing et d'autre part sur la définition du contrôle de gestion et les développements sur sa raison d'être pour montrer que la variable « performance du contrôle de gestion » pourrait être mesurée au travers de la Satisfaction des managers non opportunistes ; nos premières hypothèses découlent de ce raisonnement (§1.2). Nous complétons alors notre modèle en nous intéressant aux différents leviers possibles de la performance du contrôle de gestion sur lesquels les contrôleurs de gestion peuvent agir (§1.3).

1.1. Performance du contrôle de gestion et performance managériale

Le contrôle de gestion est souvent présenté comme une émanation du contrôle par les résultats, un des cinq modes de coordination proposé par Mintzberg (1982, pp.21-22). Celui-ci trouve tout son sens lorsque les décisions ne peuvent pas être programmées à l'avance et imposent un choix de la part du décideur (Le Moigne (1973) cité par Bouquin, 1997).

Développée pour accompagner la délégation des responsabilités prônée par l'Ecole des Relations Humaines, l'objectif de cette modalité de contrôle organisationnel est à fois d'orienter les décisions des managers pour qu'elles soient cohérentes avec les buts de l'organisation et d'inciter à ce que les moyens disponibles soient utilisés avec autant d'efficacité que possible (Bouquin, 1997). De ce fait, l'information produite par le contrôle de gestion joue un double rôle : elle vise d'une part à influencer les décisions des managers en jouant sur leur motivation ; elle aide d'autre part à prendre ces mêmes décisions par une meilleure information.

Ainsi, le processus d'élaboration du budget aboutit à la déclinaison des objectifs généraux de l'entreprise en objectifs par service et à l'allocation des ressources. Les standards de performance définis servent alors de « carottes » et participent à la motivation des managers (Mintzberg, 1982, p. 150). Un suivi régulier des réalisations incite ensuite les acteurs à agir dans le sens de la stratégie en gérant leurs facteurs clés de succès et en mettant en œuvre des actions correctives en cas de besoin (Mintzberg, 1982, p.150). Des incitations financières complètent éventuellement le dispositif. A ce stade, Fiol (1991) estime que toute la question est d'organiser suffisamment de coopération entre les individus et l'organisation

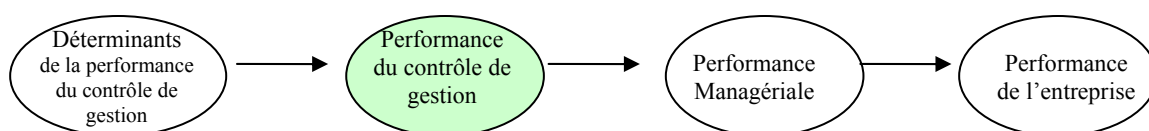
pour que cette dernière mette en œuvre sa stratégie et atteigne ses objectifs, tout en ménageant à chacun un espace de liberté compatible avec son besoin d'accomplissement personnel. Le processus d'informations régulières sur les conséquences des actions engagées ainsi que les informations d'aide à la décision proposées ponctuellement favorisent de plus une meilleure compréhension des alternatives et de leurs impacts potentiels sur les objectifs (Merchant, 1985 ; Kren (1997) qui cite Baiman (1982) et Birnberg *et al.* (1983)) Ils permettent de tirer des leçons des événements (Simons, 1990 ; Lorino, 1997, p. 279) et constituent à ce titre un vecteur d'apprentissage organisationnel et de conduite du changement.

Tous ces arguments vont dans le sens d'un processus de contrôle de gestion dont la performance favoriserait la performance des différents acteurs. Par analogie à la performance individuelle ou à la performance organisationnelle (Bourguignon, 2001), nous proposons de définir le concept de performance du contrôle de gestion comme la réalisation des objectifs assignés au contrôle de gestion. Le lien entre cette variable et la performance managériale, pourtant implicite dans tous les écrits, n'a à notre connaissance pas été étudié en tant que tel.

Ainsi, faisant suite à l'étude célèbre d'Argyris (1952) montrant que les outils du contrôle budgétaire sont susceptibles de générer des dysfonctionnements en incitant les managers à optimiser leur propre intérêt et celui de leurs départements au détriment éventuel de l'intérêt de l'entreprise, de nombreux chercheurs travaillent depuis maintenant une cinquantaine d'années sur les conséquences comportementales de la mise en œuvre d'un contrôle budgétaire et sur les conditions qui favorisent l'émergence d'effets positifs ou négatifs. Tout un ensemble de travaux est centré sur l'élaboration du budget avec pour variable centrale la « participation des managers » à ce processus. Un autre grand ensemble de recherches s'intéresse pour sa part à l'utilisation du contrôle budgétaire pour l'évaluation de la performance des managers par leurs supérieurs hiérarchiques et à son impact sur la performance. Dans les deux cas, l'étude de la relation directe entre la variable phare et la performance de l'entreprise a donné lieu à des résultats contradictoires que les chercheurs tentent d'expliquer en faisant intervenir dans leurs modèles des variables intermédiaires. Pour autant, à ce jour, les relations entre la « participation à l'élaboration du budget » et/ou le « style d'évaluation des managers » sur la « performance » (individuelle ou de l'entreprise) ne sont pas considérées comme établies (Nouri et Parker, 1998 ; Hartmann, 2000 ; Otley et Fakiolas, 2000 ; Langevin et Naro, 2003). Des explications à ces résultats décevants ont été avancées : instabilité des concepts retenus (Hartmann, 2000 ; Otley et Fakiolas, 2000), manque de recours aux théories existantes (Bouquin, 1997 ; Kren, 1997, Hartmann, 2000), ...

Pour notre part, nous croyons qu'une autre faiblesse notable réside dans l'absence de la variable « performance du contrôle de gestion » dans les modèles existants. Son importance est suggérée par l'étude des liens entre des caractéristiques du contrôle de gestion (par exemple le degré de participation des managers à l'élaboration de leur budget) et la performance de l'entreprise, mais elle n'est en aucun cas étudiée comme une variable à part entière. Pourtant, si l'objectif du contrôle de gestion est de permettre aux managers d'être performants dans leur travail et d'accroître ainsi la performance de l'entreprise, sa performance est une variable explicative de la performance individuelle et de la performance organisationnelle et les modèles de performance gagneraient à l'intégrer. Une illustration du modèle global ainsi envisagé est présentée dans la figure 1 :

Figure 1 – le modèle global envisagé.



Logiquement, le pouvoir explicatif de cette nouvelle variable sur la performance managériale devrait être supérieur à celui des caractéristiques du contrôle de gestion qui ne peuvent prétendre appréhender l'ensemble du processus. Une fois cette relation établie, il sera intéressant (et suffisant) d'étudier les relations qui lient des caractéristiques du contrôle de gestion et la performance de ce processus. Elles devraient être plus fortes que celles existant entre ces mêmes caractéristiques et la performance managériale, bien d'autres variables étant susceptibles d'influer sur cette dernière.

L'intérêt potentiel de la variable « performance du contrôle de gestion » étant précisé, le recours aux paradigmes dominants en marketing nous suggère de la mesurer à travers la satisfaction de ses utilisateurs¹.

¹ Comme nous l'expliquons *infra*, nous excluons toutefois de cette approche une frange particulière de cette population : les managers dits « opportunistes ».

1.2. La satisfaction des managers non fortement opportunistes : un moyen d'approcher le degré de performance du contrôle de gestion

Dans cette partie, nous expliquons d'abord en quoi les managers (quels que soient leurs niveaux hiérarchiques) peuvent être considérés comme des clients internes (à l'entreprise) du contrôle de gestion, puis nous montrons que le modèle de la servuction (Eiglier et Langeard, 1987) permet de comprendre le contrôle de gestion comme un processus de prestation de services. Nous proposons alors de fonder la mesure de la performance du contrôle de gestion sur un concept central en marketing – celui de la « satisfaction » du client. Après avoir expliqué pourquoi nous pensons préférable de restreindre le champ de notre recherche aux managers non opportunistes, nous sommes à même de poser notre première hypothèse.

La variable Performance du contrôle de gestion est une variable difficile à mesurer directement : outre que les objectifs du contrôle de gestion ne sont pas toujours explicites et partagés, comment mesurer objectivement dans quelle mesure le contrôle de gestion a favorisé la mise en œuvre de la stratégie ? Cette situation explique notre recours à une autre variable, la satisfaction des managers, dont nous pensons qu'elle permet d'approcher la performance du contrôle de gestion.

Le concept de client interne (Berry, 1981), notamment développé dans le cadre du marketing relationnel, permet de préciser la nature des relations existant entre le contrôleur de gestion et les managers. Le marketing relationnel est une approche stratégique qui vise à créer de la valeur mutuelle à travers l'établissement de relations durables entre les acteurs (Berry, 1983 ; Ballantyne, 2000). Au sein de l'entreprise, considérant les employés de l'entreprise comme des « clients internes » et le travail comme un « produit interne », Berry (1981) a mis en évidence un lien causal entre la satisfaction des employés et la satisfaction des clients.

En nous appuyant sur cette logique, nous proposons de considérer comme clients internes du processus de contrôle de gestion tous les décideurs dont ce processus a pour vocation de favoriser la performance managériale, quels que soient leurs niveaux hiérarchiques.

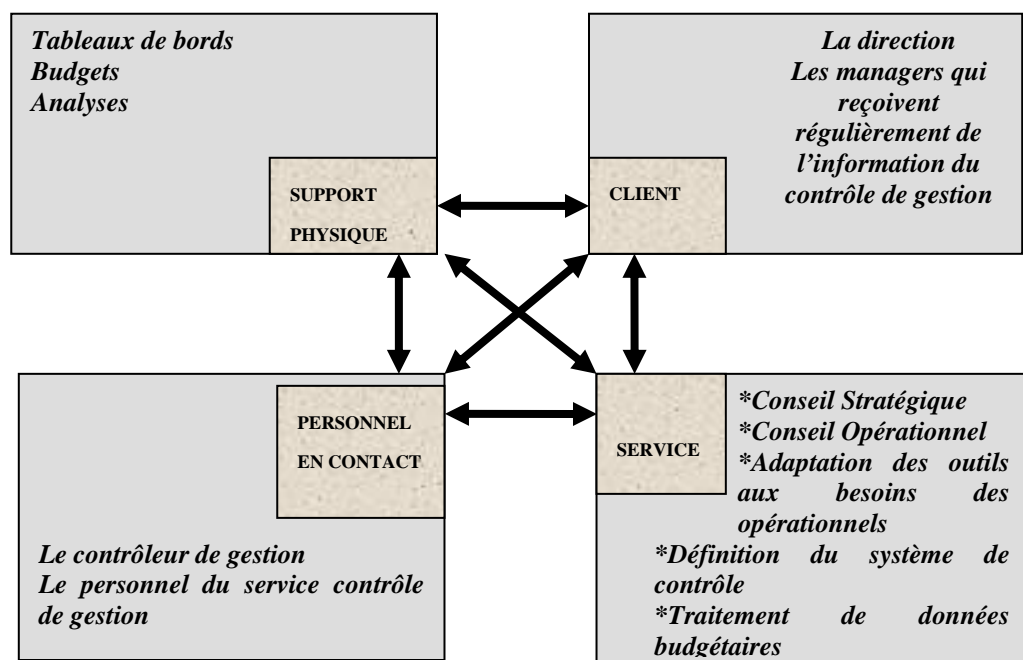
Les dirigeants figurent sans conteste dans cette catégorie. En France, les études récentes citent volontiers des exemples de dirigeants de très grandes sociétés s'étant « exprimés [...] sur toute l'importance qu'ils attribuent au fait de s'être associé l'aide d'une équipe de contrôleurs de gestion » dont ils soulignent le « rôle essentiel à leur côté » (Oriot, 2001).

Qu'en est-il des autres décideurs de l'entreprise, à savoir l'ensemble des managers quels que soient leurs niveaux hiérarchiques ? La finalité de la fonction est pour une part, comme le résume Bollecker (2002), « la surveillance des activités, principalement au service de la direction générale ». En ce sens, les différents managers de l'entreprise sont mis sous contrôle par le contrôle de gestion. Cette position ne les empêche pas d'être également des clients de ce processus, à condition que le contrôle de gestion leur fournisse régulièrement de l'information sur leurs activités et les aide à les piloter. C'est logiquement de plus en plus le cas en accompagnement du mouvement de décentralisation des activités. Des études empiriques montrent ainsi que « les systèmes de contrôle de gestion [sont] déclinés à des niveaux de plus en plus fin dans les entreprises et des centres de responsabilité [sont] créés très bas dans la hiérarchie » (Oriot, 2001). L'objectif est d'informer régulièrement chaque responsable de l'évolution de ses performances pour lui donner les moyens de se repérer, d'enrichir ses représentations, de l'aider dans le cadre de la prise de décision (Caplan 1992 ; Bescos et *al.*, 1995, p. 95)... et de mettre à son tour ses collaborateurs sous tension. Dans de nombreux cas en France, le contrôleur de gestion va jusqu'à fournir des recommandations et des analyses d'aide à la décision aux opérationnels (Sathe, 1983 ; Sheridan, 1994 ; Jordan, 1998 ; Godener et Fornerino, 2005). Ce constat nous conduit à définir que tout manager, quel que soit son niveau hiérarchique, peut être perçu comme client interne du contrôle de gestion, dès lors qu'il utilise des informations en provenance du département du même nom. Nous sommes ainsi en phase avec le raisonnement de Laitinen (2004) qui, après avoir souligné que le système de contrôle de gestion est un outil de contrôle pour le management, conclut que « un système de contrôle de gestion peut être vu comme un service qui aide les managers à réaliser efficacement leur mission ». Le contrôleur de gestion est alors le fournisseur d'un service ayant pour vocation de permettre au manager d'améliorer sa performance managériale.

Ceci étant posé, il devient pertinent de se référer au concept de servuction, proposé pour modéliser tout système de production des activités de service. Eiglier et Langeard (1987, p.15) le définissent comme « l'organisation systématique et cohérente de tous les éléments physiques et humains de l'interface client-entreprise nécessaire à la réalisation d'une prestation de service dont les caractéristiques commerciales et les niveaux de qualité ont été déterminés ». Le modèle de servuction définit quatre éléments constitutifs du système : le support physique, le personnel en contact, le client et le service produit. Comme le montre la figure 2, l'examen du processus de contrôle de gestion permet de retrouver chacun de ces quatre éléments dans les descriptions qui en sont faites. Ainsi, la participation du client à la

production du service renvoie à celle du manager et/ou de la direction. Elle est réputée comme essentielle comme en atteste le fait que les définitions proposées par Anthony (1965 et 1988) commencent toutes deux par « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers ... ». Logiquement, le métier de contrôleur de gestion est également présenté comme devant s'exercer en contact avec les différents responsables de services, de fonction ou de division, comme cela est défini dans le modèle de la servuction. De même, cette interaction participe à la réalisation du service lui-même puisque c'est par l'interaction que les informations circulent entre ces acteurs ou que des analyses sont approfondies. Le dernier élément du système, à savoir le support matériel nécessaire à la production du service, correspond aux tableaux de bord, budgets, analyses, etc. produits par les contrôleurs de gestion avec la collaboration des managers.

Figure 2. Le modèle de la servuction adapté au contrôle de gestion



Au vu de l'adéquation évidente entre la littérature en contrôle de gestion et ces différents éléments empruntés au paradigme dominant en marketing des services, le contrôle de gestion peut ainsi être considéré comme une prestation de service interne à l'entreprise.

L'intérêt d'une telle approche réside dans la conception systémique de la production du service, avec d'une part, l'identification des différents éléments et de leurs rôles respectifs, et d'autre part, la vision globale du processus. Le contrôle de gestion peut ainsi être compris comme la résultante des interactions entre les trois éléments de base que sont les clients (les managers qui reçoivent de l'information, participent à son interprétation et l'utilisent), le support physique (les outils du contrôle de gestion mis en place) et le personnel en contact

(les contrôleurs de gestion). Le management de ces éléments constitue alors la condition nécessaire à la performance du contrôle de gestion : obtenir la participation des managers et de la direction au processus, assurer la qualité et la pertinence du support physique, optimiser les actions du contrôleur de gestion en contact.

Or les développements de la recherche en marketing nous suggèrent une solution concrète relativement facile à mettre en œuvre pour appréhender la performance du contrôle de gestion dès lors qu'on le considère comme un service. En effet, Bowen et Schneider (1988) ont établi que les clients sont les personnes idéales pour apprécier la qualité d'un service car ils en sont les utilisateurs. Leur satisfaction², prise ici au sens de l'évaluation globale de l'aptitude de l'organisation à fournir les bénéfices recherchés (Ngobo, 1997), constitue ainsi l'évaluation de la performance perçue par les clients des produits et services fournis. La transposition de cette observation à notre problématique nous incite à retenir la variable « satisfaction des managers à l'égard du contrôle de gestion » pour appréhender la performance du processus de contrôle de gestion en tant que service.

La relation entre la « performance du contrôle de gestion » et la « performance managériale », pressentie suite à l'étude de la littérature sur la raison d'être du contrôle de gestion, pourrait ainsi être opérationnalisée en considérant que la satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion constitue un antécédent de la performance managériale. Ce raisonnement tenu en marketing semble tout à fait logique dans sa transposition au contrôle de gestion : les managers devraient être satisfaits du contrôle de gestion dès lors qu'ils ont le sentiment que celui-ci les aide à réaliser leurs objectifs, que ce soit par l'aide à la décision qu'il leur apporte ou par les possibilités qu'il offre de mise sous tension de leurs collaborateurs. Depuis le courant séminal du « concept marketing » (Levitt, 1960) qui prône la concentration de tous les efforts de l'entreprise vers la satisfaction des besoins des clients, cette relation est d'ailleurs considérée comme établie dans le contexte de clients-fournisseurs appartenant à des entreprises différentes, de très nombreuses recherches convergeant dans la mise en évidence de l'importance du rôle de la satisfaction des clients sur l'amélioration de la performance de l'entreprise³.

Cependant, la spécificité du contrôle de gestion nous conduit à prendre la précaution de ne nous intéresser qu'à la perception des managers non opportunistes. En effet, une

² Nous ne détaillerons ici ni les controverses autour de la définition du concept de satisfaction, ni celles autour des divergences entre qualité perçue et satisfaction (pour une synthèse complète, voir Oliver, 1997). Et comme le suggère Zeithaml (2000) dans un article jugé référent par les différents courants de littérature concernés, nous considérerons ces deux dénominations comme interchangeables.

³ Pour une synthèse, voir Ray (2006).

hypothèse importante sous-jacente aux travaux de nombreux auteurs en contrôle de gestion est que les individus maximisent d'abord leurs propres intérêts et n'acceptent de travailler dans le sens de l'organisation que si celle-ci leur permet de satisfaire leurs besoins. Une des fonctions du contrôle de gestion, au travers notamment des objectifs fixés et du mode d'évaluation des performances individuelles, est de réduire leur espace de liberté pour éviter qu'ils agissent contrairement aux intérêts de la firme. Cependant, l'incertitude sur les objectifs réalisables et les moyens correspondants nécessaires génère une marge de négociation et une certaine propension à créer ce qu'il est convenu d'appeler les matelas budgétaires ou *slacks*, c'est-à-dire une allocation non optimale de ressources dont profitent des centres de responsabilité qui pourraient s'en passer ou une sous-estimation des objectifs possibles d'un département. Au total, quelques études (quoique anciennes) donnent une idée de l'importance du phénomène : ainsi, Schiff et Lewin (1968, cités par Merchant, 1985) les ont estimés à 20 % des dépenses opérationnelles et Leibenstein (1979) a conclu à de 30 à 40% d'écart entre les coûts réels et les coûts minimaux possibles. Cyert et March (1963) montrent le bon côté de cette réalité en soulignant que le matelas budgétaire donne aux centres de responsabilité une certaine souplesse pour faire face aux imprévus. Un minimum de marge de manœuvre est d'ailleurs réputé nécessaire pour que les individus puissent satisfaire leur besoin d'accomplissement personnel (Fiol, 1991). A l'autre extrême, des matelas budgétaires importants sont cependant, *a priori*, le reflet d'un processus de contrôle de gestion peu performant puisqu'il autorise des objectifs faciles à atteindre contraires à l'intérêt général de l'organisation, mais qui, logiquement, pourraient apporter une certaine satisfaction aux managers qui en profitent. Par prudence, nous avons donc décidé d'exclure les managers fortement opportunistes (i.e. ceux qui bénéficient de *slacks* importants) du champ de cette recherche.

Nos premières hypothèses, telles qu'elles ressortent de cette discussion peuvent ainsi être énoncées :

Hypothèse 1 : plus la satisfaction des décideurs non fortement opportunistes [vis-à-vis du contrôle de gestion] est forte, plus la performance de ces décideurs est élevée.

Se pose alors la question des antécédents de la satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion.

1.3. Les leviers de la satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion

La relation attendue entre la satisfaction des utilisateurs du contrôle de gestion et la performance organisationnelle justifie (sous réserve de sa validation, cf. H1) de rechercher les leviers susceptibles d'améliorer la satisfaction des décideurs vis-à-vis du contrôle de gestion.

Laitinen (2004) conclut sa rapide discussion autour des systèmes de contrôle de gestion en estimant que la qualité du contrôle de gestion doit être liée de près à la satisfaction des managers envers le système proposé. Il rappelle que la non-satisfaction des besoins d'information des managers figurait parmi les critiques portées au contrôle de gestion traditionnel dans les années 80.

En marketing des services, cinq dimensions de la qualité perçue du service ont été identifiées par Parasuraman *et al.* (1985) : fiabilité, réactivité, assurance, empathie et tangibilité. Les travaux de ces auteurs se concrétisent dans l'élaboration d'un instrument de la mesure de la qualité de service – SERVQUAL – qui a été par la suite adapté au cas des services internes à l'entreprise : INTSERVQUAL (Frost et Kumar, 2000). Une des faiblesses de ces deux instruments est qu'une grande partie des déterminants qu'ils intègrent ne concerne que le personnel en contact (Brown *et al.* 1993). Récemment, Bell, Auh et Smalley (2005) ont développé une échelle plus complète appliquée aux services bancaires, qui nous semble plus appropriée à notre problématique. Cette échelle s'intéresse aux deux formes de qualité perçue identifiées par Grönroos (1984) : (1) La qualité fonctionnelle qui fait référence à la nature des interactions entre le fournisseur du service, le client et le processus à partir duquel l'essentiel du service est livré et (2) La qualité technique qui fait référence à la qualité du service résultant. Ces éléments sont aussi communément appelés « attributs » de la satisfaction en référence aux modèles fondateurs de la littérature en comportement du consommateur (Howard et Sheth, 1969). Ceux-ci constituent donc des déterminants de la performance du contrôle de gestion. Leur identification, ainsi que l'étude de l'importance relative de chacun d'entre eux dans la formation de la satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion, permettront d'agir de façon optimale en vue d'améliorer la performance de ce processus. L'importance de la qualité technique paraît évidente pour le contrôle de gestion. Celle de la qualité fonctionnelle est confirmée par l'étude récente de Byrne et Pierce (2007) sur le rôle des contrôleurs de gestion : les auteurs concluent en effet, suite à une enquête qualitative, que l'influence des contrôleurs de gestion sur la performance des managers dépend du degré d'interaction des uns avec les autres qui favorise des décisions de meilleure qualité, une planification et un contrôle amélioré, une détection plus précoce des problèmes, un contrôle plus efficace.

A partir des éléments précédemment discutés, nous proposons de formuler deux hypothèses relatives aux antécédents de la satisfaction :

Hypothèse 2 : plus la qualité fonctionnelle du contrôle de gestion est forte, plus la satisfaction des décideurs non fortement opportunistes [vis-à-vis du contrôle de gestion] est forte.

Hypothèse 3 : plus la qualité technique du contrôle de gestion est forte, plus la satisfaction des décideurs non fortement opportunistes [vis-à-vis du contrôle de gestion] est forte.

In fine, le modèle complet que nous nous proposons de tester au travers de nos trois hypothèses est représenté par la figure 3.

La transposition au contrôle de gestion du concept de satisfaction utilisé par les chercheurs en marketing des services ainsi que celle des échelles de mesure correspondantes est ainsi intéressante à double titre. En premier lieu, ces outils devraient permettre d'intégrer relativement facilement la notion de « performance du contrôle de gestion » dans des recherches en contrôle de gestion. En second lieu, ces échelles de mesure permettront de mieux connaître les leviers de la performance de ce processus tels que les conçoivent les managers, et constituent en cela un instrument de progrès.

Ainsi, en vue d'intégrer aux modèles comportementaux du contrôle de gestion la variable « performance du contrôle de gestion », mesurée au travers de la « satisfaction des utilisateurs peu (ou normalement) opportunistes du processus », nous proposons de tester le rôle d'antécédent de cette variable vis-à-vis de la performance de l'entreprise. Si celui-ci est validé, il conviendrait que les contrôleurs de gestion cherchent à optimiser cette satisfaction et que les chercheurs mettent en évidence l'importance relative des qualités qui sont attendues de leur travail. Pour avancer dans cette double voie, nous avons mené une étude empirique dont nous présentons (§2) les aspects méthodologiques avant d'en exposer les résultats (§3).

2. Méthodologie utilisée

Nous présentons d'abord les modalités de recueil des données empiriques (§2.1) puis les instruments de mesure utilisés (§2.2).

2.1 L'enquête réalisée

Compte tenu de la nature des hypothèses à tester, notre étude s'est fondée sur une enquête par questionnaires passés auprès de décideurs (directeurs, responsables d'activité ou

de services positionnés à des niveaux divers dans l'entreprise) appartenant à des entreprises différentes. L'objectif consistait à constituer un échantillon représentatif d'entreprises en termes de secteurs afin de minimiser les biais potentiels à ce niveau. De même, les managers interrogés devaient appartenir à des entreprises de taille suffisante pour être certain qu'ils soient en relation avec des contrôleurs de gestion. Nous avons ainsi, volontairement, minimisé le nombre d'entreprises de faible taille par rapport aux données initiales émanant de l'INSEE, et, de ce fait, écarté une éventuelle représentativité de l'échantillon en termes de taille.

1 500 questionnaires ont été envoyés, 197 nous ont été renvoyés remplis. Tous les répondants dont les questionnaires ont été conservés pour notre étude sont des utilisateurs du contrôle de gestion au sens où ils reçoivent des informations et/ou des analyses en provenance du département du contrôle de gestion et s'en servent *a minima* pour détecter des dysfonctionnements ou faire le point sur leur activité. Pour cela nous avons interrogé les répondants sur 1) quelles utilisations fait-il des informations ou analyses reçues, 2) quel est son degré de participation aux analyses et 3) quelle est la qualité des informations qu'il transmet. Comme évoqué précédemment, nous n'avons de plus conservé que les questionnaires remplis par les managers dits « non fortement opportunistes » par rapport au contrôle de gestion. Pour tester cette caractéristique, nous avons utilisé la question de Onsi (1973) : « Pour vous protéger, vous soumettez à votre hiérarchie et/ou au contrôleur de gestion des propositions budgétaires que vous pensez faciles à réaliser » et éliminé les questionnaires aux réponses les plus positives. Cette question est une question sensible puisqu'elle porte sur l'honnêteté intellectuelle des répondants. Nous pensons que les conditions de remise des questionnaires, transmis directement du répondant aux chercheurs sans passer par sa hiérarchie, ainsi que l'engagement pris de la confidentialité des réponses réduisent les risques de déguisement de la réalité au travers des réponses au questionnaire en général et sur cette question en particulier. Pour autant, nous devons reconnaître l'existence d'un biais potentiel à ce niveau.

Au total, suite aux travaux de « nettoyage » et de vérification des données⁴, 185 questionnaires ont finalement été retenus dans l'échantillon. La représentativité de l'échantillon final en termes de secteur d'activité a été testée par comparaison avec les données de la population mère (cf. la nomenclature INSEE en 9 classes). Si ce test s'est révélé positif au global ($p < 0,05$), ce qui valide la représentativité de notre échantillon en termes de

⁴ Chaque questionnaire est revenu avec indication de la fonction et du nom du répondant (auquel un traitement anonyme et la confidentialité des données avaient été garantis), ce qui a permis de vérifier la réalité du répondant par sondage téléphonique aléatoire sur les questionnaires reçus. Quelques questionnaires incomplets, illisibles, ou mal renseignés ont également été ôtés de l'échantillon.

secteurs d'activité, la catégorie « Industries hors agro-alimentaire » est surreprésentée dans l'échantillon et les entreprises du secteur de la Construction sont au contraire sous-représentées. La présente recherche étant avant tout de nature exploratoire, nous n'avons toutefois pas jugé nécessaire de redresser l'échantillon concerné pour l'ajuster parfaitement aux données de la population mère. L'échantillon est par ailleurs constitué de 14% de managers occupant de postes en Marketing, 6% en R&D, 42% en Commercial, 7% en Logistique, 7% en Achats, 9% en Production, 7% en Ressources Humaines et 9% en Gestion de Projets. En moyenne, nous avons recolté deux questionnaires par entreprise.

2.2. Les échelles de mesure utilisées

Le questionnaire utilisé comprend deux parties. La première se rapporte à sa perception de la qualité du service rendu à travers sa satisfaction vis-à-vis du contrôle de gestion, ainsi qu'aux attributs de la satisfaction. La deuxième partie est consacrée à la mesure de la performance manageriale. Le questionnaire se termine sur des questions factuelles portant sur les caractéristiques de l'entreprise, du répondant et son profil personnel.

LA SATISFACTION GLOBALE DES UTILISATEURS DU CONTROLE DE GESTION :

Conformément aux recommandations de Kekre, Krishnan et Srinivasan (1995), qui constatent que les instruments mono-items de satisfaction proposent des qualités psychométriques suffisantes, nous avons mesuré la satisfaction globale des managers à l'égard du contrôle de gestion à l'aide d'un seul item. Celui-ci est directement dérivé des mesures classiquement utilisées dans la littérature (Oliver, 1997) : « Veuillez noter votre satisfaction globale à l'égard du contrôle de gestion » sur une échelle en 5 points.

LA PERFORMANCE MANAGERIALE :

L'échelle utilisée pour mesurer la performance managériale de nos répondants est inspirée de celle de Govindarajan et Gupta (1985), utilisée depuis par exemple par Nouri et Parker (1998). Quatre items, correspondant chacun à une dimension possible de la performance managériale, ont ainsi été adaptés à la problématique concernée, les répondants étant invités à se positionner sur une échelle en 5 points :

- Délais de livraison des réalisations
- Développement personnel
- Atteinte des objectifs budgétaires
- Programmes de réductions des coûts

Cette mesure de la performance managériale est « formative » plutôt que « réflexive » puisque chacune des dimensions ne constitue pas un reflet de cette performance, mais participe au contraire à former celle-ci. De ce fait, la méthode traditionnelle d'épuration et validation des échelles de Churchill (1979) et Gerbing et Anderson (1988) (ACP, AFC, fiabilité et validité) n'est pas appropriée. Nous avons donc, comme proposé par Rossiter (2002), sommé ces quatre items pour construire un indicateur global de la performance managériale. Nous avons ainsi supposé que chaque item contribue d'une façon équivalente à la performance managériale. Certains auteurs, tels que Nouri et Parker (1998), ont fait évaluer l'importance de ces items par les répondants. Nous avons considéré que cette évaluation peut être biaisée. Une alternative qui peut être aussi envisagée est de faire évaluer l'importance des items par des experts, ce qui constituerait un enrichissement du présent travail.

LES LEVIERS DE LA SATISFACTION VIS-A-VIS DU CONTROLE DE GESTION :

Pour recenser et structurer les différents attributs de satisfaction liés au contrôle de gestion, nous nous sommes appuyés sur les travaux de Bell *et al.* (2005) qui distinguent, dans le cadre de leur étude sur le conseil bancaire, deux dimensions de la qualité d'un service : la dimension technique fait le point des résultats obtenus tandis que la dimension fonctionnelle évalue le degré d'intérêt porté par le prestataire de service à son client et l'empathie qu'il montre. Les échelles de mesure des différents attributs appartenant à chacune des dimensions techniques et fonctionnelles ont été constituées d'un seul item par attribut de satisfaction. En effet, différents auteurs recommandent de privilégier des instruments mono-items pour déterminer les attributs les plus contributeurs à la satisfaction globale des consommateurs (Yi, 1990 ; Fornell, 1992 ; Fornell *et alii*, 1996). LaBarbera et Mazursky (1983) affirment même que, dans le cas d'études de satisfaction importantes, les instruments mono-items améliorent la qualité de mesure en regard d'instruments multi-items.

Pour la première dimension citée, nous avons adapté les questions à la nature de la prestation de service attendue du contrôle de gestion. Nous avons ainsi décliné les questions de la dimension technique de l'outil proposé par Bell *et al.* pour distinguer le niveau des prestations fournies (transmission d'informations, d'analyses et formulation de recommandations) et le périmètre concerné (objectifs financiers et/ou objectifs non financiers). Ces questions permettent de mesurer la perception par les managers de l'adéquation des informations fournies par rapport à leurs besoins et de l'aide effective apportée par le processus de contrôle de gestion. Les éventuelles trop grandes focalisations sur le court terme, sur le comptable et financier ou encore sur le passé, critiques faites fréquemment au contrôle de gestion traditionnel (Dearden 1969 cité par Langevin et Naro

2003 ; Besson et Bouquin, 1991), devraient se traduire dans les réponses à ces questions. Nous avons de plus complété cette approche par des questions relatives aux autres qualités attendues des informations fournies aux managers. Pour ce faire, nous avons retenu les éléments considérés généralement comme essentiels pour le contrôle de gestion, tant par ceux qui décrivent ce que doivent être les qualités de l'information transmise que par ceux qui ont critiqué le contrôle de gestion traditionnel, à savoir l'utilité de l'information pour ses destinataires (Bescos et Mendoza, 1999, p. p.60 ; Garrison et Noreen, 2000, p. 9, Horngren, Datar et Foster, 2000, p. 761), la fiabilité de l'information (Bescos et Mendoza, 1999, p.62), sa mise à disposition dans des délais suffisamment courts (Johnson et Kaplan, 1987), son caractère compréhensible pour ses destinataires (Johnson et Kaplan, 1987), la pertinence du volume d'informations mis à disposition (Trahand, 1980 ; Bescos et Mendoza, 1999, p.62). Ces caractéristiques attendues des informations fournies sont en phase avec les éléments que les spécialistes des systèmes d'information définissent comme devant être intégrés à la mesure de la qualité de la circulation de l'information : adaptation aux besoins du volume des informations reçues, clarté des informations et délai d'obtention (Lesca et Lesca, 1995). Nous avons également intégré une question utilisée par Chiapello (1990) sur le temps nécessaire pour participer au processus de contrôle de gestion ; cette question fait écho à la critique sur le trop grand développement du système par rapport aux besoins (Trahand 1980). Les questions retenues suite à cette première étape sont les suivantes :

- *Le contrôleur de gestion réussit à me fournir les informations correspondant à mes besoins*
- *Le contrôleur de gestion réussit à me fournir les analyses correspondant à mes besoins*
- *Par ses recommandations pertinentes, le contrôleur de gestion m'aide à atteindre mes objectifs financiers*
- *Par ses recommandations pertinentes, le contrôleur de gestion m'aide à atteindre mes objectifs non-financiers*
- *Le volume des informations reçues du contrôleur de gestion est adapté à mes besoins*
- *Les informations reçues du contrôleur de gestion sont facilement compréhensibles*
- *Les informations fournies par le contrôleur de gestion sont fiables*
- *Le délai d'obtention des informations est adapté aux besoins*
- *Le temps nécessaire pour participer au processus de contrôle de gestion est raisonnable*

Pour la seconde dimension de la qualité, la dimension fonctionnelle, nous avons en revanche pu reprendre quasiment tels quels les items de Bell *et al.* :

- *Le contrôleur de gestion s'intéresse personnellement à mon activité*
- *Le contrôleur de gestion prend à cœur mes intérêts principaux*
- *Je peux partager mes idées avec mon contrôleur de gestion*

Dans un second temps, cette échelle de mesure des attributs de satisfaction a été purifiée et validée en suivant les recommandations de Churchill (1979) et Gerbing et Anderson (1988). La purification a été réalisée grâce à l'utilisation d'analyses factorielles en composantes principales (ACP sous SPSS). Une phase confirmatoire (AMOS / SPSS) a permis de vérifier la structure de l'échelle. Par la suite, l'échelle a été soumise à un contrôle de sa fiabilité et de sa validité convergente. L'estimation de la fiabilité a reposé sur l'alpha (α) de Cronbach (1951) et le rho (ρ) de Joreskog (1971). La vérification de la validité convergente a été mise en œuvre selon les procédures de Fornell et Larcker (1981). Les analyses exploratoires et confirmatoire aboutissent à un outil de mesure possédant des indices de validité et de fiabilité satisfaisants (voir Annexe 1). Cet outil est finalement composé de 3 items pour la dimension purement technique, et de 5 items pour une dimension qui réunit les caractéristiques fonctionnelles précédemment décrites plus certaines caractéristiques incluses dans la dimension technique mais qui relèvent du conseil :

Dimension technique :

- *Le volume des informations reçues du contrôleur de gestion est adapté à mes besoins*
- *Le délai d'obtention des informations est adapté aux besoins*
- *Le temps nécessaire pour participer au processus de contrôle de gestion est raisonnable*

Pour la dimension fonctionnelle, que nous appellerons « dimension de business partner », les items retenus sont les suivants :

- *Le contrôleur de gestion s'intéresse personnellement à mon activité*
- *Le contrôleur de gestion prend à cœur mes intérêts principaux*
- *Je peux partager mes idées avec mon contrôleur de gestion*
- *Par ses recommandations pertinentes, le contrôleur de gestion m'aide à atteindre mes objectifs non-financiers*

- *Par ses recommandations pertinentes, le contrôleur de gestion m'aide à atteindre mes objectifs financiers*

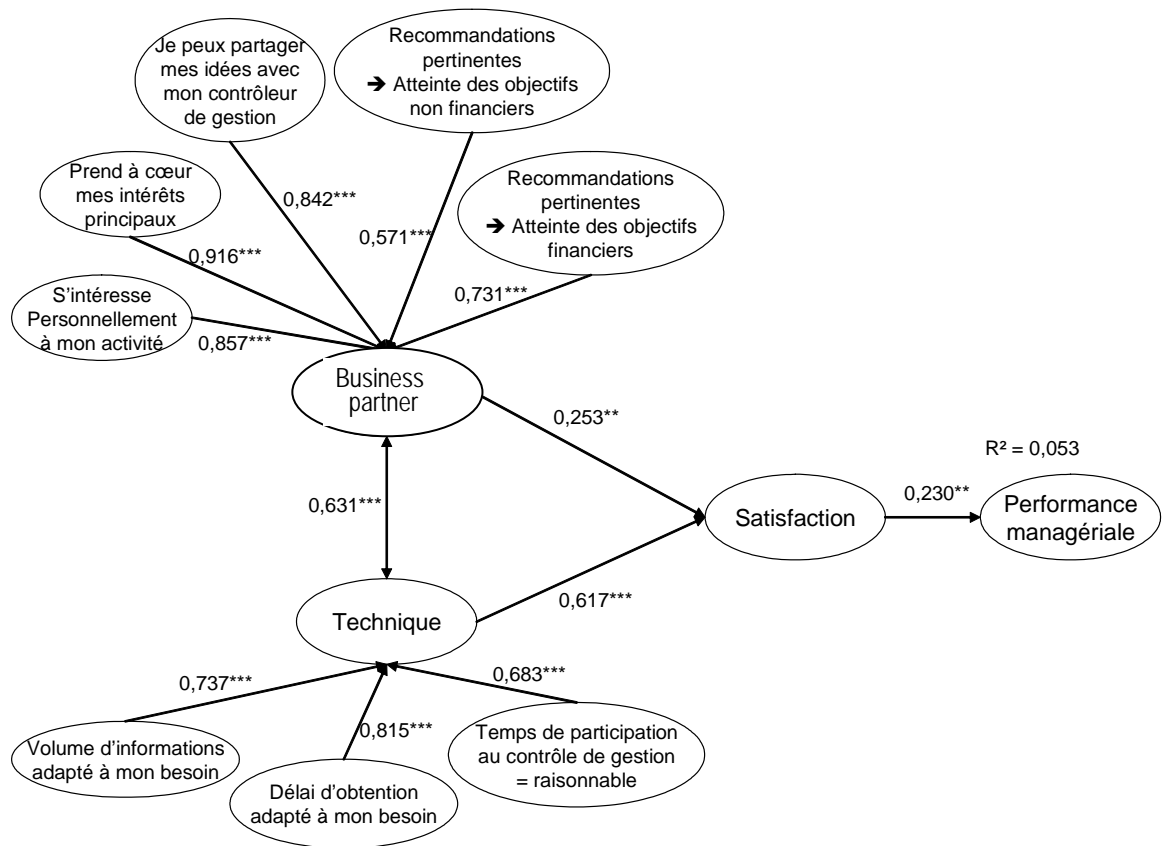
On retrouve ici deux composantes possibles du métier du contrôle de gestion – la composante technique et la composante conseil – mises empiriquement en évidence par Chiapello (1990) ainsi que Godener et Fornerino (2005), et dont l'importance respective varie d'une situation à l'autre. Malheureusement, lors de l'analyse en composantes principales, il est apparu que certaines questions, telles que « *Le contrôleur de gestion réussit à me fournir les informations correspondant à mes besoins* » ou « *Le contrôleur de gestion réussit à me fournir les analyses correspondant à mes besoins* », contribuent à la fois à la dimension fonctionnelle et à la dimension technique, raison pour laquelle nous avons été obligés de les exclure de nos analyses.

2.3 Test du modèle

Le modèle théorique proposé a été testé à partir d'équations structurelles avec la méthode d'estimation GLS⁵. L'ensemble des relations liées à nos hypothèses a ainsi pu être testé de façon simultanée ; les résultats sont donnés dans la figure 3.

⁵ L'ensemble des équations correspondent à : 1) des équations de régression linéaires classiques entre les variables latentes (qualité, satisfaction et performance managériale) et les variables mesurées (questions posées relatives à chaque variable latente) et 2) des équations de régression linéaires classiques entre les variables latentes entre elles, correspondant aux hypothèses. L'ensemble de ce système d'équations est résolu par une méthode simultanée d'analyse de la structure de covariance (Jöreskog, 1970).

Figure 3 : La validation du modèle



$\chi^2 / ddl = 2,102$; SRMR=0,065; RMSEA=0,077 GFI=0,925; AGFI=0,874

*** : significatif à un seuil $< 0,001$ ** : significatif à un seuil $< 0,01$

Les indices d'ajustement du modèle aux données sont satisfaisants au regard des normes habituellement recommandées : RMSEA = 0,077 ($< 0,080$) ; SRMR = 0,065 ($< 0,100$) ; Normed Chi-Square = 2,102 (compris entre 1 et 3) ; GFI=0,925 ($> 0,90$) (Hair *et alii.*, 1998 ; Hu et Bentler, 1998). Nous concluons par conséquent à un ajustement satisfaisant du modèle spécifié aux données recueillies.

Les paramètres sont tous significatifs et de signe attendu. Les hypothèses H1 à H3 sont par conséquent supportées par nos données, et notre modèle théorique vérifié.

3. Résultats et discussion

La validation de l'hypothèse H1, qui induit que plus la satisfaction des managers (non fortement opportunistes) vis-à-vis du contrôle de gestion est élevée, plus leur performance sera importante, constitue un résultat important à la fois pour les chercheurs et les praticiens.

Au plan théorique tout d'abord, la validation de cette hypothèse indique en premier lieu que l'intégration du concept de « performance du contrôle de gestion » apporte une réelle valeur ajoutée à la compréhension des liens entre le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise, même si le pouvoir explicatif de celui-ci peut paraître faible vis-à-vis de la performance managériale ($R^2 = 0,053$). Cette « faiblesse » (la satisfaction vis-à-vis du contrôle de gestion explique 5,3% de la performance managériale) nous paraît toute relative puisque la performance managériale dépend de bien d'autres facteurs indépendants du contrôle de gestion telles que les compétences des managers, la pertinence de la stratégie définie par rapport à l'environnement du département considéré, etc. ; elle suggère cependant l'existence possible de variables modératrices de la relation, par exemple le type de missions remplies par le contrôleur de gestion ou des variables comme l'implication vis-à-vis du contrôle de gestion, l'engagement par rapport aux objectifs de l'entreprise dont l'intérêt a été étudié dans les modèles comportementalistes du contrôle de gestion, sans oublier évidemment des variables caractéristiques de l'entreprise (taille, type d'organisation, entre autres) et des variables caractéristiques du type d'activité, telle que le secteur. En second lieu, la validation de notre première hypothèse indique que la mesure de la satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion constitue un proxy intéressant de la performance du contrôle de gestion. Ces résultats suggèrent donc que le recours, dans les recherches ultérieures du domaine, à ce type de mesure (la performance du contrôle de gestion mesuré à travers la satisfaction des managers non opportunistes), devrait enrichir les approches et permettre une meilleure compréhension des phénomènes étudiés.

Si la validation de H1 paraît porteuse de pistes fertiles au plan théorique, elle suggère des éléments tout autant intéressants pour les praticiens. En effet, si la satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion est un antécédent de leur performance managériale, la mesure de cette satisfaction devrait constituer un indicateur pertinent pour la direction générale de l'entreprise. Ainsi, en cas d'insatisfaction forte des managers vis-à-vis du contrôle de gestion, la résolution des problèmes devrait déboucher sur une performance managériale accrue.

De plus, la validation des hypothèses H2 et H3 (plus les qualités fonctionnelles et techniques du contrôle de gestion sont bonnes, plus la satisfaction des managers non opportunistes est forte) ainsi que les poids respectifs de chacun des attributs (cf. les douze items) proposent des pistes stimulantes. Ainsi, pour les managers appartenant à notre échantillon, la dimension technique du contrôle de gestion paraît beaucoup plus importante que sa dimension fonctionnelle (0,617 vs 0,253). Au plan théorique, ce résultat confirme ceux obtenus par Bell *et al.* (2005) sur la fidélité des consommateurs, et renforce donc la validité nomologique de notre échelle. Au plan opérationnel, ce résultat indique que les praticiens devraient s'intéresser en priorité aux éléments techniques du contrôle de gestion, ceux-ci ayant un impact plus important sur la satisfaction des managers, et, conséquemment, sur leur performance managériale. Plus précisément, parmi les différents éléments techniques concourant à satisfaire les managers, l'adaptation aux besoins du délai d'obtention des informations semble constituer une piste particulièrement efficiente. Ce résultat n'est guère surprenant puisque, comme nous l'avons évoqué dans la revue de littérature, le processus d'informations régulières sur les conséquences des actions engagées ainsi que les informations d'aide à la décision proposées ponctuellement favorisent une meilleure compréhension des alternatives et de leurs impacts potentiels sur les objectifs (Merchant, 1985 ; Kren (1997) qui cite Baiman (1982) et Birnberg *et al.* (1983)). Ils permettent de tirer des leçons des événements (Simons, 1990 ; Lorino, 1997, p. 279) et constituent à ce titre un vecteur d'apprentissage organisationnel et de conduite du changement.

Par ailleurs, la notion d'interaction entre le client et le personnel en contact, problématique majeure en marketing des services, est ici confirmée par le poids, au sein de la dimension fonctionnelle, de l'item « le contrôleur de gestion prend à cœur mes intérêts principaux » (0,916). Ce résultat confirme donc la nécessité que le département du contrôle de gestion ait une réelle interaction avec les managers pour que ceux-ci puissent être plus performants.

De façon plus générale, les attributs de satisfaction mis en évidence dans cette recherche sont conformes à ce que la littérature sur le contrôle de gestion (et la description des postes de contrôleurs de gestion) laissait attendre. Ce constat nous conforte dans l'idée que la mesure de la performance du contrôle de gestion par les managers (en dehors des fortement opportunistes) peut se faire au travers de leur satisfaction.

Conclusion

Le test de nos hypothèses a permis de déterminer un pouvoir explicatif réel de la satisfaction vis-à-vis du contrôle de gestion des managers non fortement opportunistes sur leurs performances. Ce pouvoir explicatif pourrait être augmenté dans certaines conditions et la mise en évidence des éventuelles variables médiatrices constituerait un prolongement particulièrement intéressant du travail réalisé jusqu'ici. D'autres modes de collecte de données, telles que la conduite d'entretiens semi-ouverts, pourraient permettre d'enrichir les échelles de mesure des variables (ex : l'opportunisme des managers) et de développer le modèle en faisant émerger de nouvelles facettes de la réalité (ex : des leviers complémentaires de la satisfaction).

Même si nos résultats sont donc vraisemblablement perfectibles, il apparaît d'ores et déjà qu'un enrichissement possible de la recherche en contrôle de gestion réside dans la prise en compte d'une variable clé, la performance du contrôle de gestion, qu'il est possible d'appréhender au travers de la satisfaction des managers non fortement opportunistes.

Ainsi, les variables traditionnelles étudiées dans le cadre des modèles comportementalistes du contrôle de gestion – la participation des décideurs à l'élaboration de leur budget, l'importance de la réalisation de leurs objectifs budgétaires pour l'évaluation de leur performance par leurs supérieurs hiérarchiques, leur engagement vis-à-vis de leurs objectifs, leur implication dans l'entreprise, etc. – gagneront à être étudiées à la lumière de leur impact sur cette nouvelle variable. En effet, leur impact respectif sur la performance du contrôle de gestion devrait être plus fort que leur impact direct sur la performance organisationnelle, cette dernière étant soumise à bien d'autres influences.

Par ailleurs, de nombreux chercheurs ont travaillé sur les effets sur la configuration du contrôle de gestion de variables contingentes comme l'appartenance à un groupe (Trahand, 1980 ; Merchant, 1984), le degré de diversification de l'entreprise (Trahand, 1980 ; Bafcop, Bouquin et Desreumaux, 1991), la répétitivité de la technique de production (Merchant, 1984), le degré d'incertitude de l'environnement externe (Anthony, 1988), etc. Ne serait-il pas intéressant d'aller au-delà de l'étude de l'influence des différents facteurs sur la physionomie du contrôle de gestion pour s'intéresser plutôt à la performance de ce processus selon les cas de figure ?

De même, de nombreux chercheurs étudient les apports et les conditions de mise en œuvre d'outils récents du contrôle de gestion comme par exemple le *balanced scorecard*. Des enquêtes permettent d'apprécier sa fréquence d'adoption (Exemples : Kald et Nilsson, 2000 ; Gehrke et Horvath, 2002), son contenu (voir également par exemple Hersteinstein et Platt,

2000 ; Bollecker, 2001a), les liens entre des caractéristiques de l'entreprise et la nature des indicateurs de performance retenus (Chung *et al.*, 2002 ; Said *et al.*, 2003 ; Cauvin et Bescos, 2005). Des auteurs portent un regard critique sur cet outil tel que présenté dans la littérature (voir par exemple Kald et Nilsson, 2000 ; Bourguignon *et al.*, 2002 ; Norreklit, 2003 ; Cauvin et Bescos, 2005). Là encore, nous estimons qu'il serait intéressant de compléter ces questionnements en étudiant l'impact de l'adoption d'un outil donné sur la performance du contrôle de gestion.

Au-delà, la qualité du travail des contrôleurs de gestion apparaît comme un levier de la satisfaction des destinataires des informations et analyses produites.

La recherche réalisée apporte dès aujourd'hui la confirmation de l'importance particulière de certaines qualités du contrôle de gestion comme les délais de diffusion des informations ou l'intérêt montré par le contrôleur de gestion aux problématiques de son « client interne ». Des recherches futures pourront être engagées en vue d'identifier d'autres leviers de la satisfaction que ceux étudiés ici ainsi que leurs influences respectives sur la satisfaction.

De plus, nos résultats suggèrent, en pratique, (i) la mise en place d'enquêtes de satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion ; (ii) pour ce faire, le recours à l'échelle de mesure proposée ici. Nous devons noter cependant que, dans le cas d'une enquête interne, la nécessité de départager les managers fortement opportunistes des autres risque d'être délicate au travers d'un questionnaire, les répondants étant vraisemblablement plus enclins à masquer leurs pratiques véritables que lors d'une enquête multi-entreprises à des fins purement académiques. D'autres moyens d'identification des managers fortement opportunistes sont donc à développer, ce qui constitue une autre piste de recherche ultérieure. La connaissance de ces éléments a une portée opérationnelle immédiate et la performance du contrôle de gestion des entreprises qui en tiendront compte devrait en être améliorée... et rejaillir sur la performance des managers, et par là sur celle de l'entreprise.

BIBLIOGRAPHIE

Anthony R.N. (1965), Planning and control systems, a framework for analysis, Boston: Division of research, Graduate school of business administration, Harvard University

Anthony R.N. (1988), The Management Control Function, Boston: Harvard University Press.

Argyris C. (1952), The impact of budgets on people, New York:Controllership Foundation.

Bafcop J., Bouquin H. et Desreumaux A. (1991), « Prix de cession internes – regard sur les pratiques des entreprises françaises », *Revue Française de Gestion*, n°82, janvier – février, pp.103-113.

Ballantyne D. (2000), “Internal relationship marketing: a strategy for knowledge renewal”, *The International Journal of Bank Marketing*, vol.18, n°6, pp.274-286.

Bell S.J., Auh S. et Smalley K. (2005) “Customer relationship dynamics: service quality and customer loyalty in the context of varying levels of customer expertise and switching cost”, *Journal of the Academy of Marketing Science*, Vol. 33, n° 2, pp.169-183.

Berry L. (1981), “The employee as customer?”, *Journal of Retailing Banking*, Vol. 3, March, pp.33-40.

Berry L. (1983), “Relationship marketing”, in: Berry L., Shostack G., Upah G. Eds, *Emerging Perspectives on Services Marketing*, American Marketing Association, Chicago, IL, pp.25-28.

Bescos, P.L., Dobler P., Mendoza C. et Naulleau G. (1995), *Contrôle de gestion et management*, Montchrestien, 3ème édition, Paris.

Bescos P.L. et Mendoza C. (1999), *Manager cherche information utile désespérément*, L’Harmattan.

Besson P. et Bouquin H. (1991), "Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion", *Revue française de gestion*, Janvier-février, p.60-71.

Bollecker M. (2001), « Systèmes d’information différenciés et contrôle des services opérationnels, une analyse empirique des mécanismes opérationnels de contrôle et du rôle des contrôleurs de gestion », Thèse de doctorat en sciences de gestion : Université Nancy 2.

Bollecker M. (2002), « Le rôle des contrôleurs de gestion dans l’apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, t. 8, vol. 2, novembre, pp. 109-126.

Bouquin H. (1997), « Contrôle », in : *Encyclopédie de gestion*, Y. Simon et P. Joffre Eds, Paris : Economica, 2ème édition, pp.551-566.

Bouquin H. (2000), « Contrôle et stratégie », in : *Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de gestion et audit*, B. Colasse Ed. Economica, pp.533-545.

Bouquin H. (2003), *La comptabilité de gestion*, Paris : PUF : Que sais-je ?, 3è édition, 127 pages.

Bourguignon (2001), "Evaluer les performances (I) : Comment penser ensemble GRH et contrôle de gestion", *Management et Conjoncture Sociale*, Numéro 604, p.16-19

Bourguignon A., Malleret V., Norreklit H. (2002), « L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du Balanced Scorecard », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, tome 8, vol.1, pp.7-32.

Bowen D.E. et Schneider B. (1988), *Services marketing and management: implication for organisational behavior*, in Staw, B. and Cummings, L.L. (Eds), *Research in Organisational Behavior*, JAI Press Greenwich, CT, Vol. 10.

Brown, T.J., Churchill G.A. et Peter J.P. (1993), "Improving the measurement of service quality", *Journal of Retailing*, vol.69, n°1, pp.127-139.

Byrne S. et Pierce B. (2007), "Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants", *European Accounting Review*, Vol. 16, n°3, pp.469-498.

Caplan E. H. (1992), "The behavioral implications of management accounting", *Management International Review*, vol.32, pp.92-102.

Cauvin E. et Bescos P.-L. (2005), « Les déterminants du choix des indicateurs dans les tableaux de bord des entreprises françaises : une étude empirique », *Finance Contrôle Stratégie*, décembre, vol.8, n°1, pp. 5-25.

Chiapello E. (1990), « Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction ? », *Echanges*, n°92, 4ème trimestre, pp.7-11.

Chung L.H., Gibbons P.T. and Schoch H.P. (2002), "Performance metrics, parenting style and control: a study of MNC subsidiaries in four countries", in: Epstein & Manzoni Eds, *Performance Measurement and Management Control*, vol. 12, pp. 109-128.

Cronbach, Lee J. (1951), Coefficient alpha and the internal structure of tests, *Psychometrika*, 16, 3, 297-334.

Cyert, R. M. et March, J. G. (1963), *A behavioral theory of the firm*, Prentice-Hall.

Dearden, J. (1969), "The case against ROI control", *Harvard Business Review*, May-June.

Eiglier P., Langeard E. (1987), *Servuction, le marketing des services*, McGraw-Hill.

Fiol M. (1991), "La convergence des buts dans l'entreprise", Thèse de doctorat d'état en sciences de gestion, Université Paris IX Dauphine, 778 pages.

Fornell C. (1992), "A national customer satisfaction barometer: The Swedish experience", *Journal of Marketing*, vol.56, n°1, pp.6-21.

Fornell C. et Larcker D.F. (1981), "Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error", *Journal of Marketing Research*, vol.18, n°1, pp.39-50.

Fornell C., Johnson M. D., Anderson E. W., Jaesung C. et Bryant B. E. (1996), "The American customer satisfaction index: Nature, purpose, and findings", *Journal of Marketing*, vol.60, n°4, pp.7-18.

Frost F. et Kumar M. (2000), "INTSERVQUAL – an internal adaptation of the GAP model in a large service organisation", *The journal of services marketing*, vol. 14, n° 5, pp.358-351.

Garrison R.H. et Noreen E.W. (2000), *Managerial accounting*, Irwin McGraw-Hill, 9ème édition.

Gehrke I. et Horvath P. (2002), "Implementation of performance measurement: a comparative study of French and German organizations", in: Epstein et Manzoni Eds, *Performance Measurement and Management Control*, Vol. 12, pp. 159-180.

Gerbing D.W. et Anderson J.C. (1988), "An update paradigm for scale development incorporating unidimensionality and its assessment", *Journal of Marketing Research*, vol.25, n°2, pp.186-192.

Godener A. et Fornerino M. (2005), « Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, tome 11, vol.1, pp.121-140.

Govindarajan V. (1986), "Impact of participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance: universalistic and contingency perspectives", *Decisions Science*, vol. 17, pp. 496-516.

Govindarajan V. et Gupta A.K. (1985), "Linking control systems to business unit strategy", *Accounting, Organisations and Society*, vol.10, pp.51-56.

Grönroos C. (1984), "A service quality model and its implications in marketing", *European journal of marketing*, vol. 18, n°4, pp.36-44.

Hair J.F., Anderson R.E., Tatham R.L. et Black W.C. (1998), *Multivariate data analysis*, Upper Saddle River, NJ, Prentice Hall.

Hartmann F.G.H. (2000), "The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory", *Accounting, Organizations and Society*, vol.25, pp.451-482.

Herstentein J.H. et Platt M.B. (2000), "Performance measures and management control in new product development", *Accounting Horizons*, vol.14, n°3, septembre, pp.303-323.

Hornngren C.T., Datar S.M. et Foster G. (2006), *Cost accounting a managerial emphasis*, Pearson : Prenctice Hall, 12ème edition,

Howard J. A. et Sheth J. N. (1969), *The Theory of Buyer Behavior*, New York: Wiley & Sons.

Hu L.-T. et Bentler P. M. (1998), "Fit indices in covariance structure modeling: sensitivity to underparameterized model misspecification", *Psychological Methods*, vol.3, n°4, pp.424-53.

H. T. Johnson et R.S. Kaplan, *Relevance lost, the rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, 1987, 269 p.

Jordan H. (1998), « Planification et contrôle de gestion en France en 1998 », Groupe HEC : Les Cahiers de recherche, CR 644/1998, Paris.

Jöreskog, Karl G. (1970), "A general method for analysis of covariance structures", *Biometrika*, vol. 5, n° 2, pp.239-51.

Jöreskog, Karl G. (1971), "Statistical analysis of sets of congeneric tests", *Psychometrika*, vol. 36, n°2, pp.109-33.

Kald M. et Nilsson F. (2000), "Performance measurement at Nordic companies", *European Management Journal*, Vol. 18, N°1, pp. 113-127.

Kekre, S., Mayuram S. K. and Srinivasan K. (1995), "Drivers of Customer Satisfaction for Software Products: Implications for Design and Service Support", *Management science*, Vol.41, n°9, pp.1456-1470.

Kren L. (1997), "The role of accounting information in organizational control: the state of the art", in: *Behavioral accounting research, foundations and frontiers*, Arnold V. et Sutton S.G. Eds, American accounting association, pp.1-48.

LaBarbera P. A. et Mazursky D. (1983), "A longitudinal assessment of consumer satisfaction/dissatisfaction : The dynamic aspect of the cognitive process", *Journal of Marketing Research*, vol.20, n°4, pp.393-404.

Laitinen E.K. (2004), "Nonfinancial Factors as Predictors of Value Creation: Finnish Evidence", *Review of Accounting & Finance*, Vol. 3, n°3, pp.84-130.

- Leibenstein H. (1979), "The general x-efficiency paradigm and the role of the entrepreneur", in Rizzio M.J. (Ed.), *Time, uncertainty and disequilibrium*, Lexington, Mass: D.C. Heath, pp. 127-139.
- Lesca H. et Lesca E. (1995), *Gestion de l'information : qualité de l'information et performances de l'entreprise*, Litec.
- Levitt T. (1960), "Marketing myopia", *Harvard Business Review*, July/August, pp.45-56.
- Lorino P. (1995), *Comptes et récits de la performance, Essai sur le pilotage de l'entreprise*, Les éditions d'organisation, 285 pages.
- Lorino P. (1997), *Méthodes et pratiques de la performance*, Paris : Les éditions d'organisations.
- Merchant K.A. (1984), "Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model", *Accounting, organizations and society*, vol.9, n°3/4, pp.291-307.
- Merchant K.A. (1985), "Budgeting and the propensity to create budgetary slack", *Accounting, organizations and society*, vol.10, n°2, pp.201-210.
- Mintzberg H. (1982), *Structure et dynamique des organisations*, Paris : Les éditions d'organisation, 434 p.
- Ngobo P.V. (1997), « Les standards de comparaison dans les modèles de satisfaction des consommateurs : structure, dynamique et conséquences », Thèse pour le Doctorat Nouveau Régime ès Sciences de Gestion, Université Montpellier II.
- Norreklit H. (2003), "The balanced Scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard", *Accounting, Organizations and Society*, vol.28, pp. 591-619.
- Nouri H. et Parker R.J. (1998), "The relationship between budget participation and job performance: the role of budget adequacy and organizational commitment", *Accounting, Organizations and Society*, vol.23, n°5/6, pp.467-483.
- Oliver R.L. (1997), *Satisfaction: a behavioral perspective on the consumer*, NewYork, The McGraw-Hill Companies, Inc.
- Onsi M. (1973), "Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack", *The Accounting Review*, vol. 48, pp.535-548.
- Oriot F. (2001), « Managers, que faites-vous de vos contrôleurs de gestion ? », *Management et conjoncture sociale*, 7 Mai, n° 604, pp.43-49.

Otley D. et Fakiolas A. (2000), "Reliance on accounting performance measures: dead end or new beginning?", *Accounting, Organizations and Society*, vol.25, pp.497-510.

Parasuraman A., Zeithaml V. et Berry, L. (1985), "SERVQUAL: a multiple-item scale for measuring consumer perceptions of service quality", *Journal of Retailing*, vol. 64, n° 1, pp. 12-39.

Ray D. (2006), « L'asymétrie dans la chaîne attributs-satisfaction-fidélité : aspects théoriques et méthodologiques », Thèse de doctorat en sciences de gestion : Université Paris I Panthéon-Sorbonne.

Rossiter J.R. (2002), "The C-OAR-SE procedure for scale development in marketing", *International Journal of Research in Marketing*, vol. 19, pp. 305-335

Said A. A., HassabElnaby H. R. et Wier B. (2003), "An empirical investigation of the performance consequences of non financial measures", *Journal of Management Accounting Research*, vol.15, pp.193-223.

Sathe V. (1983), "The Controller's Role in Management", *Organizational Dynamics*, vol. 11, n° 3 , hiver, pp. 31-48.

Sheridan T. (1994), "A new frame for financial management (part III)", *Management accounting*, vol.72, n°3, pp.50-53.

Simons R. (1990), "The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n°1-2, 1990, pp. 127-143.

Trahand J. (1980), « Etude des processus de planification et de contrôle dans les entreprises. Création d'une typologie et essai d'interprétation », Thèse de doctorat d'Etat en sciences de gestion, Université des sciences sociales de Grenoble II.

Wegmann G. (2000), « Les tableaux de bord stratégiques : Analyses comparative d'un modèle nord-américain et d'un modèle suédois », *Gestion 2000*, pp. 19-35.

Yi Y. (1990), "A critical review of consumer satisfaction", in V. A. Zeithaml Ed., *Review of Marketing*, American Marketing Association, Chicago, pp. 68-123.

Zeithaml V. A. (2000), "Service quality, profitability and the economic worth of customers: what we know and what we need to learn", *Journal of the Academy of Marketing Science*, vol.28, n°1, pp.67-85.

Annexe 1. Fiabilité et validité de l'échelle de mesure des attributs de la satisfaction

		Attributs de la satisfaction	
		Dimension Conseil 5 items conservés	Dimension Technique 3 items conservés
ACP	Var. expl.	44,431%	18,285%
	Communautés	>0,571	>0,564
AFC	Paramètres moyens	>0,565	
	p-value	<0,001	
	Chi2/ddl	2,178	
	RMSEA	0,080	
	SRMR	0,055	
Fiabilité	α	0,842	0,850
	P	0,885	0,787
Validité Convergente	ρ_{vc}	0,613	0,555